



TITLE:

# 租税組合論

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

---

CITATION:

神戸, 正雄. 租税組合論. 經濟論叢 1928, 27(3): 303-320

ISSUE DATE:

1928-09-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/129673>

RIGHT:

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號 三 第

卷七十二第

行發日一月九年三和昭

## 論 叢

租稅組合論 . . . . . 法學博士 神戸 正雄

海運に於ける運賃の最高限度 . . . . . 經濟學博士 小島 昌太郎

ジムメル社會學概念批判 . . . . . 文學博士 米田 庄太郎

## 時 論

日支通商條約廢棄について . . . . . 法學博士 末廣 重雄

## 說 苑

學 と 實 踐 . . . . . 經濟學士 福井 孝治

ベルギー國立銀行制度の改正 . . . . . 經濟學士 松岡 孝兒

## 雜 錄

普國<sup>に於ける</sup>小學校經費負擔の調節 . . . . . 經濟學士 中川 與之助

勞働者家族所得保險について . . . . . 經濟學士 近藤 文二

獨逸國の臨時部會計 . . . . . 經濟學博士 沙見 三郎

## 法 令

農業倉庫獎勵規則

# 經濟論叢

第二十七卷 第三號

(通稱第五拾九號)

昭和三年九月發行

## 論叢

### 租稅組合論

神戸正雄

緒言(本論の目的)

第一段 租稅組合の本質 (一)租稅組合の名稱、(二)租稅組合の起源(三)租稅組合の意義及種類(A)最狹義(B)稍廣義(C)最廣義(四)租稅組合と同一精神の行はるゝ他の場合(A)普通の配賦税(B)間接消費税)

第二段 租稅組合の長短 (一)租稅組合の長所(A)公平課税及課税技術上(B)財政收入上(い)純收入を多からしむること(ろ)收入を保證すること(C)生産政策上(い)競争條件の平等を期し得ること(ろ)法制及官僚の壓迫より免るゝことは共同經營及營業改善を進めること(D)道義上社會上政治上(い)連帶精神を進めるところ(ろ)自治及民衆精神を進めること(E)便宜上負擔上(二)租稅組合の短所(A)公平課税及課税技術上(い)組合と組合の外部との間(一)租稅の賦課に於て(二)負擔の轉嫁により(ろ)組合の内部(一)同業者事情複雑の爲め(二)同業者間及特に理事者の惡意の爲め(B)財政收入上(い)營業者の決定により(ろ)制度の作用により(C)生産政策上(D)負擔上(E)行政

上)

結論(全文の要旨)

## 緒言

我國にても地方に往くと間々、納税組合といふものがあつて、國及地方税の納税につき好成績を示して居る事を見出すが、其は全く其々の地方の有志が任意に作るものであつて、別に法規上の制度として存するのではない。處が獨逸には特に營業税に關聯して法規上の制度として此組合の存した例があり、其に相當の價值も認められたし、世界戰後になりて獨逸に於て其重き租税負擔を消化する爲めに、再び此種組合を利用したら何うかといふの考も出でたるに就いては、今日之が本質並に利弊を吟味するといふ事も萬更ら興味なきことではなく、我邦の實際租税行政を改善する上にも參考となるものが少くないと思はるゝから、茲に就て之を取扱つて見る。

## 第一段 租税組合の本質

(一) 租税組合の名稱——租税組合といふのは獨逸學者が多く用ゐて居る詞で、其にも色々の異つた名稱がある。一番廣く使はれて居るのは *Steuergesellschaft* である。<sup>1)</sup> 此が廣く行はれたのは其が獨

1) Andrae, Bausteine zu einer univarsalistischen Steuerlehre. S. 134. Aust, Die preussische Gewerbesteuer. S. 5 &c. Gaede, Die Gewerbesteuer besonders im Verhältnis zur Einkommensteuer. S. 64. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 334. &c. Wagner, Direkten Steuern. (Schönberg Hb. 4 Aufl. III-I.) S. 388. &c. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 707.

逸の法律上の用語となつた爲めなのであるが、ゲゼルシャフトといふ詞が通常、特別の意味を有つた營利團體を表はすのを顧みて、むしろ不適當に選ばれたものとすべきである。其よりはむしろ古い學者の間に行はれて居る所の *Steuergenossenschaft* の方が一層、適當して居るやうであり、其よりも更に一層適切なやうに思はるゝのは、最新しく、ベルンハルトの使つた *Steuergemeinschaft* といふ詞である。何れにしても我邦語としては租税組合としたが適當であり、其は勿論、別に既に存在して居る所の任意團體たる納税組合とは多少區別して使つて置く。

(二) 租税組合の起源——いふ所の租税組合は特に獨逸に行はれたのだが、其起源は普魯西の營業税に一八二〇年に採用せられたものである。<sup>4)</sup>

### (三) 租税組合の意義及種類

(A) 最狹義又は嚴格なる意義にては、獨逸特に獨逸にて現實に行はれたものを標準として之を定むべく、即ち之からいふと、租税組合とは業種又は階級により區分され(註二)、恐らくは地域的にも區分された一定納税義務者の共同であつて、租税権者よりしては其組合員の平均負擔額に基きて租税を割當てられ、其を更に各の組合員に對し其々の能力に應じ、一定の最高及最低率の範圍内にて分配し、納税上、租税権者に對し連帶責任をも有つこととなるものである(註三)。茲には私は主として之を標準として其利弊を説かうと思ふ。

Walcker, Fw. S. 44. Heckel, Fw. I. S. 296. Borch, Fw. 5 Aufl. II-1. S. 106. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 156. Eberberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 262. Tyska, Fw. 2 Aufl. S. 151. Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 421. Kleinwächter, Fw. S. 160. Gruntzel, Fw. S. 66. Melczer, Fw. S. 30. 52. Tuschinski, Fw. S. 96.

(註二) アンドレーは、此組合にては、經濟者が二の異つた觀察點の下に結合する。一は彼より代表されたる資本の大きさにより、今一つは彼等の屬する經濟分科によりてであるといふ。<sup>5)</sup>

(註三) エーベルヒは、營業税に於ける租税配賦の本質(やがて租税組合の本質)は、營業者が其經濟上の地位によりて組合に分けられ、各組合の爲めに税表的中間率が定められ、當該組合の全税額を、最高最低率の間に於て各人に其箇人的事情に應じて分配することを、租税義務者の法律上の代表者に任かざるゝ事に存すと爲し、ロツシャーは、各箇地區に於ける各種營業の營業者の爲めの中間率が當該營業者の數に乘ぜられ、一租税組合を組成する營業に歸すべき金額が、組合の共同の決議によりて各人間に配賦せられ、其凡ての事が一般的過低評價を防ぐが爲めに税務官の共力の下に行はると爲し、フォツケは、同種の凡ての營業者に、地區的に税表的中間率が適用され、斯くして賦課せられたる租税義務者の代表者が、各人間に彼等に課せられたる全税額の分配を行ふことが許さるといふて居る。尙ほシェフレーは、營業税の一課税方法として租税組合税を擧げ、之を以て同種の租税主體の全體へ課税行爲の委任されたものといふて居る。<sup>6)</sup>

尙之につき普興の實例を一顧するのが之が本質を理解するのに便利である。即ち昔の一八九一年法にては、營業税の納税義務ある營業は、其年收益及資本によりて四級に分れる。第一級は年收益五萬馬克以上、又は投下及運轉資本百萬馬克以上のもの、第二級は年收益二萬乃至五萬馬克、又は資本十五萬乃至百萬馬克のもの、第三級は年收益四千乃至二萬馬克又は資本三萬乃至十五萬馬克のもの、第四級は年收益千五百乃至四千馬克又は資本三千乃至三萬馬克のものとし、義務者は自分が何れの階級に屬するかを申告するものとす。税は第一級にては年收益の百分率にて計算される。五萬乃至五萬四千八百馬克の收益にては税は五百二十四馬克とする、其よりも大なる收益級では四千八百馬克の收益を加ふる毎に一段を上げ、税に四十八馬克づゝを加ふる。第二、第三、第四級にては中間率は各、三百馬克、八十馬克、十六馬克とする。最高最低率は第二級にては四百八十馬克と百五十六馬克とし、第三級にては百九十二馬克と三十一馬克とし、第四級にては三十六馬克と四馬克とする。賦課は賦課區域に従ひ、租税委員會により行はれ、一賦課區域内の義務者は第二、第三、第四級の各級にて租税組合を作り、此組合が當該年の爲めに中間率の税額を齎らすこととなる。<sup>7)</sup>

- 2) Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 505. Vocke, Fw. S. 310. Schäffle, Steuern. B. T. S. 185. Eheberg, a. a. O. S. 262.
- 3) Bernhard, Die Steuergemeinschaft.
- 4) Fuisting, a. a. O. S. 336.
- 5) Andrae, a. a. O. S. 134.

奥の一八九六年法（其後若干の改正あり）にては、營業税にて決算公示義務ある會社以外の營業には、各營業に配賦の方法によりて課税せられる。各の賦課區域に於ける配賦は四級にて行はる。其從屬者は配賦額を提供する爲めに一の租税組合を作る。第一級には二千クローネ以上、第二級には三百乃至二千クローネ、第三級には六十乃至三百クローネ、第四級には六十クローネ以下を年々納税する義務者が屬する。各義務者を租税組合に列べることは最下級の税務官廳が行ふ。各組合の配賦機關としては委員會が働く。其委員の半分は租税組合から選まれ、一組合内の配賦額の分配は次の方法にて行はれる。即ち委員會が義務者の申告に基き、各義務者に對して、其營業の平均收益能力につき、委員會の認定によりて、租税組合中の他の義務者の營業の中間收益能力に比して最良く相當すべき税率を指定することとなる。

(B) 稍廣き意義にては、右の外、別に中間率に依る組合の負ふべき全税額を指定せられず、之につきての納税上の全責任を負ふこともなく、單に各組合員の課税標準の決定につき重大なる力を持ち、且つ其決定によりて賦課せられたる税の收納に参加するが如き組合をも含めて（註三）租税組合とすることを得る。此場合の租税組合とは、一定地區に於ける一定同業者の共同であつて、組合員の各箇の事情を考察して之に相當なりとする課税標準額又は税額を指定し且つ之が收納上の世話を爲すものとする。斯くて此意味の組合の中には強度の組合と弱度の組合とがあることとなり、前にいふ最狹義の組合は其の強度の組合であり、其以外のが弱度の其である。

(註三) 我國の織物消費税法第二十二條第一項に依る織物組合が其れてあつて、此の如きものを營業收益税のやうな税にも用ゐることを得る。

- 6) Eheberg, a. a. O. S. 261. Roscher, a. a. O. S. 505. Vocke, a. a. O. S. 309-310. Schäffle, a. a. O. S. 185.  
7) Eheberg, a. a. O. S. 262. Vocke, a. a. O. S. 310-311. Fuisting, a. a. O. S. 333-334. Heckel, a. a. O. S. 295-296. Tyszkä, a. a. O. S. 151. Conrad, a. a. O. S. 156. Borgh, a. a. O. S. 106-107. Gruntzel, a. a. O. S. 66.

(C) 最廣義にては、苟くも納税上共同の行動を採る爲めに出來たる、納税義務者の組合を凡べて含めて租税組合といふことを得る。其は前(B)にいふもの、外、法規上に存立する納税義務者の納税保證組合(註四)、並に義務者が自發的に作る所の任意の納税組合(註五)をも含むこととなる。

(註四) 我邦の酒造税法第十四條第四號の酒造組合の如きである。此組合にて酒造税の納税を擔保することが出來、其場合、義務者が税を完納する能はざるときは、組合の各員が納税者として其義務を負擔することとなる。

(註五) 我邦の地方に間々見出す所の、納税組合である。

(四) 租税組合と同一精神の行はるゝ他の場合——租税組合の外に於て、之と同一精神の行はれて居る場合がある。其一は、

(A) 普通の配賦税の場合で——或税を上級統治團體から下級團體に一定の標準により割當て、下級團體が其を團體に屬する各人に其々の標準に従つて賦課するものである。廣く配賦税といへば此場合と、前の最狹義の租税組合に依る場合とを含むのである。我邦にては舊時の府縣の戸數割にて府縣が管内の市町村に其直接國及府縣税額と戸數とによりて割當て、實際の賦税は各市町村が義務者に對し其所得額等を標準として行ふこととなつたのである。

(B) 間接消費税の場合——が他の場合であつて、此にては國家が消費者に負擔せしめやうとする所の税を、製造家から取つて、製造家をして經濟上の大勢を利用して任意に消費者に轉嫁せしむ

Aust, a. a. O. S. 67.

8) Eheberg, a. a. O. S. 265. Conrad, a. a. O. S. 158. 487. Kleinwächter, a. a. O. S. 160.



るのであり、實際此轉嫁が完全に行はれることもあるが、又完全に行はれずして製造家の負擔に歸着し終ることもある。

## 第二段 租税組合の長短

### (一) 租税組合の長所

(A) 公平課税及課税技術上——には少くとも組合が組合員たる各義務者に租税を割當てるだけには、同業者、而も同地同等の同業者として事情が互に良く知られて居るが爲めに(註六)、更らには相互の監督牽制が行はれ得るが爲めに(註七)、且つ又各種の營業に相當なる調査方法を探るが爲めにも(註八)、課税標準又は隨つて税額の決定が政府自ら直接に決定するよりもより多く適切なることが出來、且つ義務者から苦情をいはれないものたることが出来る(註九)。假令又此に對して苦情がでて、其を政府に向けしめずして組合に向けしめることが出来る(註一〇)。尤も此見地からすれば組合の單位は同業同級といふことを選ぶべく、特に同業といふものに重きを置くべきである。異業者をも含めて同級といふことで組合を作つては目的に適はぬ。併し又、同業に重きを置いて異級者をも一緒にするのは、此組合に通例なる中間率の適用が出來ぬといふ不便が生ずる。此等を併せ考ふると同業同級者の組合が一番都合が良いといふことになる。

(註八) フイスチングは、事情を相互的に良く知るが爲めに、組合内に多少公平なる分配が可能であつたと爲し、メルツァーは、此方法によりて相互の給付能力を良く知る所の租税組合の組合員が、其智識を公平なる租税分配の爲めに利用すべく、租税吏員として強制せらるゝことゝなると爲し、ラウも、或地區に於ける或營業の全企業者に眞實に近い評定が出来るならば、此額の各人間の分配は、彼等の組合に任かざるを得る。何ぜとなれば彼等は相互に其營業狀態を最良く知るからといふ。<sup>9)</sup>

(註七) ワグナーは、同業者の租税組合等の場合には、各人に相互監督といふ利益ありと爲し、ベルンハルトは、評定及監督に於ける營業行政の全體の權利及義務の傍に、各箇の同業者の相互監督の權利が生ずるといふて居る。<sup>10)</sup>

(註八) ベルンハルトは、租税を自課税する營業共同によりて、國家から解放する方法の本質的利益の一は、實に、各箇の營業又は職業團體の爲めに、課税方法の簡性化の可能に存すといふ。<sup>11)</sup>

(註九) エーベルとは、組合代表に於ける分別あり且つ公平なる實行によりて租税組合の各箇の從屬者の満足なる課税に導き得と爲し、フォツケも、此良く考へられた方法は租税組合の各の從屬者の間に負擔の公平を生ずる可能を與ふと爲し、ワグナーは、普の租税組合の如き方法が良く作らるゝときは、各人の税額を其々の實際の經濟的給付能力に對し出来るだけ正當に確定する爲めの適當なる方便となり得と爲し、又他の處にては、租税主體へ營業税分配の正當なる簡性化の問題は、配賦制度と結びきて多少、外形標準主義よりも一層完全に充たさるゝを得、其が租税組合にも存すと爲す。ベルンハルトは、虚偽の申告、逆脱の試みは、同業者に依る専門的吟味の爲めに、今日の國家官吏時代よりも稀に現はるゝことゝならうといひ、アンドレーは、租税組合の任務の一は、國庫の指定する原則に従ふて組合員中に、租税負擔を分配することだといひ、シェフラーは、租税組合に依る營業課税を十分満足なものとは認めないけれども、尚ほ一の營業利得を捕捉する困難に應ずるの方法とする。<sup>12)</sup>

(註一〇) ベルンハルトは、戦争(租税組合の出來た後の租税負擔歸着の爲めの戦争)は其尖端を最早、政府に向けないで、此が各箇の營業の内部に争はるゝことゝなるといふて居る。<sup>13)</sup>

9) Fuisting, a. a. O. S. 336. Melzer, a. a. O. S. 30. Rau, Fw. 5 Aufl. II. S. 135-136.  
10) Wagner, Fw. II. S. 711. Bernhard, a. a. O. S. 22.  
11) Bernhard, a. a. O. S. 49.  
12) Eheberg, a. a. O. S. 262. Vocke, a. a. O. S. 310. Wagner, Fw. II. S.

## (B) 財政收入上

(い) 純收入を多からしむること——此組合を利用することによりて何程か、國家官吏の手を省き、其經費を節し隨つて租税の純收入を増す事となり得る(註一二)。勿論其だけ組合に、隨つて民間に一種の官僚が出來て、一の公費が加はることにもなるが、併し其は國家官僚に比しては少きものたることを得る(註一二)。

(註一二) ベルンハルトは、營業及職業共に依る課税の可能は、國家機關の非常なる節約といふことを意味するといふ。<sup>14)</sup>

(註一二) ベルンハルトは、租税組合に於ける自治の官僚は、國家的官僚の如くには、それに近いほどにも多數とはならぬといふ。<sup>15)</sup>

(ろ) 收入を保證すること——組合に對して先づ中間率を以て其納むべき全税額を計算し、之が納税上の責任を負はしむる場合の如き、然らざれば生ずることあるべき減收に對し、政府財政を保證することゝなるといふ利を伴ふ。併し又其爲めには組合内の能力の比較的乏しき者に過重負擔を歸することゝなるの可能性をも有つから、之が保護規定は別に必要とならう(註一三)。

(註一三) フォツケは、組合が凡べての事情下に、全税額を出すべき規定が存するときには、國家は別に、能力なき組合員が其他の組合員を容易ならしむる爲めに不釣合に重き租税を割當てらるゝ危險に對して保護することゝなるといふて居る。<sup>16)</sup>

## (C) 生産政策上

710. Wagner, Direkten Steuern. S. 392. Bernhard, a. a. O. S. 23.

Andrae, a. a. O. S. 134. Schäffle, a. a. O. S. 185.

13) Bernhard, a. a. O. S. 19.

14) Bernhard, a. a. O. S. 20.

15) Bernhard, a. a. O. S. 20.

(い) 競争條件の平等を期し得ること——此方法が營業者の營業の特殊の性質よりして選むべしとせらるゝ所以のものがあつた。其は營業者といふものは同業者の競争條件の平等を大事と爲し、其不平等が各人の力の相違から出づるのは仕方なしとしても、其が國家の制度政策の爲めに生ずるのは彼等の最嫌ふ所である。然るに營業の課税標準は元來決定難のものであり、國家官吏の手により定めらるゝときに可なり不公平になる。其の下に彼等が營業をするのは同業者との關係上彼等の頗る不利とする所である。勿論租税の寛大を享けたるものは却つて之を有利としやうが、租税を比較的重く擔つた者は之を不利とする。而かも利害の打算を生命とする彼等にとりては、此不利は非常に痛切に感ぜられなくてはならない。然るに組合によりて各員への負擔が分配さるゝ爲めに、より公平に課税せらるゝことゝなれば、彼等は少くとも同業者との競争上には非常に好都合となり、満足を感じることゝなるであらう。尤も此方法に依る彼等の自治によりて彼等同業者相互間の負擔は一層公平になるけれども、彼等と彼等以外の外部の人達との間に或度の不公平を免れぬといふことはある。此についての苦情不満は残るが、併し營業者の立場としては之よりもより多く競争同業者間の平等公平に依る利益を重しとするであらうと思ふ。

(ろ) 法制及官僚の壓迫より免るゝこと——此組合課税により官僚又は法規による壓迫に對して之より被むるべき不利を除き、義務者自身の共同によりて其利益を適當に保護するといふことに

もなり得る(註一四)。此利益はデリケートなものではあるが、兎角、官僚の爲す所が杓子定規に流れたり、融通の利かないが爲めに當業者の不利を被むることは少くないのであるから、決して之を見逃してはならない。

(註一四) アンドレーは、租税組合の任務の一は之によりて代表する經濟分科の利益を保護することだといひ、ベルンハルトも、此方法によりて、夫の官僚的機械主義が粗なる手にて各箇企業の機關に干渉するときよりも、一層良く行はるゝを得べしと爲し、ロツシアアは、租税が租税組合の評定に任かざるゝときに、二の齊しく不良なる暗礁が除かるゝ。一は役人の人的好惡に依る恣意、他は理論的なる大小の同一待遇の假面の下に小なる者を壓迫する法律的形式主義だといふ。<sup>17)</sup>

(は) 共同經營及營業改善を進めること——競争の行はるゝ同種營業者の間に此種の共同課税の行はるゝに於て、自ら多少共同の觀念を進め、單にお互に競争のみするよりは、少くとも二部なりとも共同的に經營しやうとすることゝなる(註一五)。例之、材料の共同購入とか、信用の共同利用とか、等々を進めることゝなり、又は少くとも何程か營業上の改良を促がすことになる。

(註一五) ベルンハルトは、法律規定の強制からでなくて、唯だ同業者の願望にてのみ、租税共同から生産共同が生ずると爲し、アンドレーは、租税組合が之に結合する各經濟的競争を緩和し、此等の經濟を更に共同的活動に結合せしむることに適當して居るやうだといふ。<sup>18)</sup>

#### (D) 道義上、社會上、政治上、

(い) 連帶精神を進めること——納税上連帶責任が生ずるときには、自ら組合員相互の間に連

17) Andreae, a. a. O. S. 134. Bernhard, a. a. O. S. 43. Roscher, a. a. O. S. 505-506.  
18) Bernhard, a. a. O. S. 29. Andreae, a. a. O. S. 135.

帶、相互扶助の精神を助長することにもなるといひ得る(註一六)。そして其一層強くなることは社會上、政治上にも望ましきことである。けれども其は田舎農村には尙ほ行はれ易いけれども、都會の營業者には多少無理なやうな感もある。随ふて營業税につきて強度の租税組合は或は行はれ悪いかも知れない。

(註一六) ベルンハルトは、租税共同の原則は同業者の自治と同業者の連帶とにありといふ。<sup>19)</sup>

(ろ) 自治及民衆精神を進めること——租税組合は確かに専制主義官僚主義を離れて、自治主義民衆主義に就くものであり、此等の精神をも助長し、時代の思潮にも適應し、税務の運行を圓滑ならしむることにもなる(註一七)。

(註一七) ベルンハルトは、租税組合の最高原則は結合されたる營業の自治だと爲し、之によりて官僚的機械の擴大が避けられるといふ。アウストも、租税組合制度は自治原則より生じたと爲し、ニツチも、普國の立法者は、租税が公平に賦課されることの責任を出來るだけ納税義務者自身に任かきうとしたのだといひ、ペラフェルデスは、相當なる稅務行政制度の主な要求は、國家的及社會的利益の調和的な充足であつて、之が保證を國家的及社會的要素の協力、即ち國家的及自治的機關の結合が供すると爲し、アンドレーは、租税組合のみが集中主義、官僚主義から超脱し、大戰後の急激なる租税改革が到處に示したやうな不幸なる結果を逃れる可能を供すと爲す。<sup>20)</sup>

(E) 便宜上、負擔上、——夫の中間率によりて組合の全負擔額の計算せらるゝときには、偶々組合に割合に能力の大きいものゝ多き場合には、組合員各箇の負擔も割合に輕くて濟み得るといふこ

19) Bernhard, a. a. O. S. 21.

20) Bernhard, a. a. O. S. 20. 43, Aust, a. a. O. S. 26. Nitti, Principes de science des finances. p. 474. Bela Földes, a. a. O. S. 388. Andrae, a. a. O. S. 135.

とがあり、又當該營業が好況に向ひつゝある場合にも、各組合員の負擔が割合に輕易であり得るといふことがある(註一八)。

(註一八) フォイスタングは、之につき、特に收益多き營業の大増加に於て、租税負擔が非常に小なるを得たといふて居る。<sup>21)</sup>

## (二) 租税組合の短所

### (A) 公平課税及課税技術上

#### (い) 組合と組合の外部のものとの間――

(1) 租税の賦課に於て――此方法によりて一組合内の組合員相互の間には一層公平となり得る傾向を有つが、併し其組合と他の組合との間(註一九)、更らには此と組合に依らずして直接課税せらるゝものとの間(註二〇)に課税標準決定方法の異なるが爲めに、又は同一方法に依るとしても之が運用の手加減の異なるが爲めに、不公平となり得る。特に強度の組合にて一組合員の全體に對する一定の中間率が適用されて其組合に割當てられたとして、甲の組合では此中間率を相當とするよりもより以上に能力の大なるものが割合に多いのに、乙の組合では此中間率を相當とするよりも以下に能力の乏しき者が割合に多いといふことがあつて、其の爲めにも、組合相互の間に各員の負擔に不公平を生ずるの可能性がある(註二一)。だからして此方法は公平課税上完全ではないが、併し夫の同等特に同種の營業者間に公平となり得るといふことが、營業者の特殊の事情から

21) Fuisting, a. a. O. S. 336.

して特に重大なる事柄であるので、假令右の如き多少の缺點はあつても、尙且つ此方法を利用することの勧めらるゝ所以のものがある。

(註一九) ベルンハルトは、各營業分科への全租税負擔の分配は非常に複雑したものと爲し、ペラフェルデスも、租税組合によりては、國家が租税を此等の組合に適當なる方法にて確定することが達せらるる事は出来ないといひ、フオツケは、此組合に依る課税方法は、同種營業組合員の異つた團體の間、又は之と他種營業者との間、又は全く營業者その他の租税義務者との間の負擔の正當なる割合を生ずることは出来ぬといふ。<sup>022)</sup>

(註二〇) 前註一九、フオツケ參照。

(註二一) フイスチングは、此人工的制度が一區域と他區域との間の課税の公平を紊す。其は各箇の組合員が如何なる高きにて配當額を齎らすことの要求に取らるるかは、各箇の組合の中に、能力大なるものが結合するか、小なる者が結合するか、偶然の結合にかかるからだといひ、ゲーデも、租税組合及中間率の制度の主たる缺點は、強き營業の不十分なる捕捉と、能力弱者の十分なる負擔とに存すと爲す。<sup>023)</sup>

(2) 負擔の轉嫁により——此方法によりて課税を同業者の團體に任かすときに、各箇人に課税したのと比較しては、一層、同業者の共同を刺戟し、其爲め、直接税をも彼等よりして消費者に轉嫁するの努力を進めるといふ可能性がある(註二二)。尤も此同じ共同が或度までは此轉嫁の方でなく、生産の共同經營乃至は其改善の方へ向ふといふ可能性もあつて、此轉嫁努力は左まで烈しいことはあるまいとも考へらるる(註二三)。

(註二二) ベルンハルトは、一般に、結合されたる營業が、租税の形成に於て自由なるが爲めに、營業が其租税負擔の大部分

22) Bernhard, a. a. O. S. 39. Bela Földes, a. a. O. S. 421. Vocke, a. a. O. S. 310.

23) Fuisting, a. a. O. S. 336. Gaede, a. a. O. S. 64.



を消費者に轉嫁せんと努むるの危險ありとす<sup>024)</sup>

(註二二) ベルンハルトは、租税組合は、生産者自身の利益よりして、單に租税の粗なる轉嫁を十分に行ふものではなく、むしろ大部分、生産の合理化の方向に力を向くことの保證を供することとならうといふて居る。<sup>025)</sup>

### (ろ) 組合の内部

(1) 同業者事情の複雑の爲め——同地同業者間の事情は相互に知り易いといふ事が組合制度の長所ではあるが、其も經濟界の發展の著しい今日では、内情の復額が甚しく、舊時に比しては同業者とても十分には相互に事情を知り難いといふことがある(註二四)。随つて精密にいふて此方法によりて組合員の間に公平が得らるゝとはいへない。併し又此方法によりて或度までは、そして特に官僚の手によるに比しては一層適切公平なるを得るのだから、此が萬更棄てたものではないこと勿論である。

(註二四) アウストは、變化したる事情の爲めに、最早賦課に於ける租税組合の協力の舊時に於けると同一の條件は存しない。何ぜとなれば營業の進歩したる發達によりて、租税委員に、其税區に於ける多くの營業の特徴が知られざることとなるからといふて居る。<sup>026)</sup>

(2) 同業者間及特に理事者の惡意の爲め——同業者間にては事情が知られ易く随つて此方法によりて公平となり得る可能性がありとしても、其同業者特に理事者が惡意を以て、事情の明なるに乘じ、其權能を濫用して或者を不當に壓迫し、他の者を相對的に有利とし、其爲め不公平を

24) Bernhard, a. a. O. S. 44.

25) Bernhard, ebenda.

26) Aust, a. a. O. S. 98.

生ずることゝなり得る(註二五)。併し此の如きは必ずしも常に起るといふのではなく、又假令起つたとしても、然るときは苦情紛争となりて、勢ひ當局者が反省しなくてはならぬことゝなり、又常に他方、中央にても之が監督を怠らず且つ租税の如き公共的のものにては私心を交ゆる事の不都合だといふ事を高調して指導するのを怠らなければ、大過なくして夫の方法の成果を收め得るであらう。

(註三五) ヲグナーは、此にて嫌惡、嫉妬、競争、惡意等が、容易に行はるるから、此配賦課税の結果につき道義上の心配ありと偽し、フォツケは、正當なる釣合を組合の内部のみにてなりとも生じ、且つ關係者を満足せしむる目的が實際に達せらるるかは頗る疑問だ。何となれば、嫉妬、不信、利己、不公平が小なる狭き區域では、大なる區域に於けるよりも一層多く行はるるからといふ。<sup>27)</sup>

## (B) 財政收入上——

(一) 營業者の決定により——課税標準の決定を營業者に任かすときに、決定者たる營業代表者自らも、課税の輕いことに利益を感じるので、大體輕い方に決定するの傾があつて、其だけ國庫收入を本來あるべきよりも小ならしむるの可能性がある。

(二) 制度の作用により——中間率の用ゐらるゝ場合の如き、經濟界の好況に向ひつゝあるとき、並に組合内に割合に能力大なるものゝ多く存するときには、中間率を用ゐずして全く各義務

者の課税標準に直接に税率を適用して政府の税収入を定むる場合に生ずべかりし大収入を収め得ざるの憾がある。

(C) 生産政策上——同業者の組合によりて課税標準を決することによりては、同業者の營業秘密がお互に知れるといふ不利を伴ふ。此營業秘密は營業者としては相當大事のことであるのに、之が他人に知れるといふのは彼等の營業上大な不利である。其の秘密の知れるといふ事が勿論、官吏時代にもあるけれども、其方はまだ忍び得る。然し其を競争者たる同業者に知られるといふ事は忍び難きの苦情かも知れない(註二六)。

(註二六) ベルンハルトは、既に今日の課税方法にても、又今日の評定方法にても、商人としては其同業者から其帳簿を見らるることよりも心配するものは他にないといふて居る。<sup>28)</sup>

(D) 負擔上——負擔が組合に對し中間率を適用して割當てらるゝときに、營業が不況に向ひ營業者の利益の薄くなりつゝある場合、組合員に割合に能力乏しきものゝ多き場合の如きには、彼等は其負擔の重きに苦しまなくてはならぬことゝもなるし、新規開業者にして利益少き者の新に加入する場合にも、他の組合員が其爲め苦しむといふが如きことも生ずる(註二七)。

(註二七) ファイスチングは、年の經過中に新に生ずる營業であつて、經驗上初めには全く無收益か、唯頗る小収益しか生じないか、又は加之、往々にして損失を生ずるものに、不相當に高い中間率を課するは不當だといふて居る。<sup>29)</sup>

28) Bernhard, a. a. O. S. 23.

29) Fuisting, a. a. O. S. 336.

(E) 行政上——租税は本來、國民が國家に對し義務として負ふものだから、國家行政自らも、各國民の各の能力を直接に良く知り、そして之に適切なる負擔を課することゝならなくてはならぬ(註二八)。然るに此方法に依るときに、政府自らは各人民の能力及負擔額を直接に知らぬといふ都合を生ずる。

(註二八) <sup>ふ<sup>30)</sup></sup> クラインウエヒターは、國家は元來當該稅額を命ずる前に、前以て人民の能力を確知しなくてはならぬ筈だといふ。

## 結 論

以上要之、租税組合には若干の缺點はあるけれども、重要な長所もあり、同業者の事情通を利用して適切公平なる課税を齎すこと、營業の競争を平等とすること、同業者の自治を進め、共同連帶の精神を刺戟すること、彼等の共同經營乃至營業改善を促がすことの如き重要な長所もあるから、之を採用することゝし、併し普魯西などの先例を其儘採らず、其に於ける中間率の適用の如きを除き、課税標準の決定並に納税保證に當らしめ(尤も課税標準の決定については官吏との協力の下に)ることゝしては如何かと思ふ。